

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

SESSÃO DE 14 DE SETEMBRO DE 1994

ACORDAO Nº 101-87.115

RECURSO Nº: 106.720 - I.R.P.J. - EXS. DE 1987 A 1990

RECORRENTE: COMPANHIA FORÇA E LUZ CATAGUAZES-LEOPOLDINA

RECORRIDA: D.R.F. EM JUIZ DE FORA (MG)

CONTRIBUIÇÕES DO CONSUMIDOR FEITAS A CONCESSIONARIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE ENERGIA ELETRICA - E dedutível na determinação do lucro real a variação monetária passiva das Contribuições do Consumidor para financiamento de extensões ou obras incorporadas ao Ativo Permanente da Concessionária de Serviços Públicos de Energia Elétrica, tendo em vista que, consoante legislação específica, referidos valores configuram exigibilidade da empresa.

LEASING - VALOR RESIDUAL MINIMO - Incabível a descaracterização da operação de arrendamento mercantil, para conceituá-la como de compra e venda a prestação, sob pretexto de que nos contratos são fixados valores residuais mínimos, quando estão presentes todas as condições legais que regulam esse tratamento fiscal favorecido.

CONCESSIONARIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE ENERGIA ELETRICA - ALIQUOTA APLICAVEL - A partir do exercício financeiro de 1989, deixou de ser aplicável no cálculo do IRPJ devido por essas empresas a alíquota especial de 6%, passando a tributação a ser efetuada à alíquota de 30%, estabelecida no artigo 2º da Lei nº 7.714/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA FORÇA E LUZ CATAGUAZES-LEOPOLDINA



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/94-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

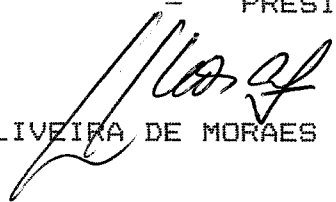
ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de CZ\$1.398.431,05, CZ\$ 400.249.375,73, CZ\$ 182.919.837,14, NCZ\$ 3.217.193,72 e CR\$ 103.180.555,26, nos exercícios de 1987, 1988, 1989, 1990 e 1991, respectivamente (padrões monetários às épocas), bem como, restabelecer o prejuízo compensável relativo ao exercício de 1991 em montante equivalente à parcela excluída da tributação naquele ano, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, DF, 14 de setembro de 1994



MARIAM SEIF

PRESIDENTE E RELATORA



LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA  
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 21 OUT 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Jezer de Oliveira Cândido, Francisco de Assis Miranda, Kazuki Shiobara, Celso Alves Feitosa, Raul Pimentel, Roberto William Gonçalves e Sebastião Rodrigues Cabral.



PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

RECURSO Nº: 106.720 - I.R.P.J. - EXS. DE 1987 A 1990

ACORDÃO Nº: 101-87.115

RECORRENTE: COMPANHIA FORÇA E LUZ CATAGUAZES-LEOPOLDINA

RECORRIDA: D.R.F. EM JUIZ DE FORA (MG)

R E L A T O R I O

COMPANHIA FORÇA E LUZ CATAGUAZES-LEOPOLDINA, empresa qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Juiz de Fora (MG), que julgou procedente a exigência fiscal formalizada no Auto de Infração de fls. 738/741.

O lançamento tributário refere-se ao Imposto de Renda-Pessoa Jurídica relativo aos exercícios de 1987 a 1991 e decorreu da apuração das irregularidades assim descritas na peça vestibular:

1.1. Adição ao Lucro Real em decorrência da indedutibilidade da Variação Monetária Passiva, calculada sobre a conta "Contribuições", conforme item 1 do Termo de Verificação Fiscal;

2.1. Glosa dos valores contabilizados como despesas com Arrendamento Mercantil, tendo em vista a caracterização de tais contratos como de compra e venda de bens a prazo, conforme item 2 do Termo de Verificação Fiscal;

3.1. A autuada recolheu Imposto de Renda a menor, tendo em vista o emprego indevido da alíquota de 6% quando o correto neste exercício (1989) seria 30%, ainda sujeita ao adicional;

4.1. Correção monetária credora a menor em decorrência da empresa ter contabilizado indevidamente como despesa bens do Ativo Permanente, conforme item 3 do Termo de Verificação Fiscal."



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

A matéria tributável relativa ao exercício de 1991, no montante de Cr\$103.180.555,26 foi deduzida do prejuízo apurado naquele período, reduzindo-o para Cr\$431.815.570,74.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 745/761, alegando, em síntese, que:

- quanto às variações monetárias passivas das Contribuições dos Contribuintes, que a fiscalização glosou sob o argumento de que tal valor não representa passível exigível pelos consumidores, argumenta que o procedimento fiscal resultou de desconhecimento do mecanismo das questionadas contribuições, o qual é definido pelo Poder Cedente do serviço público de Energia Elétrica, no caso a União Federal, através dos Decreto nº 41.019/57, com redação dada pelos de nºs 54.938/64 e 83.269/79;

- lembra que, como empresa concessionária de serviço público de energia elétrica, sujeita-se ao controle e fiscalização pelo Poder Cedente, a quem deve irrestrita obediência, sob pena das sanções de ordem administrativa e civil previstas na legislação de regência;

- pois bem, é o próprio Poder Cedente que impõe a contabilização das "Contribuições dos Consumidores", destinadas a custear as obras e extensões, no que excederem o limite de investimentos de responsabilidade da concessionária, em conta especial de passivo exigível, e sejam deduzidas do valor da indenização que fará jus quando da reversão de seus bens à União Federal, já que tais contribuições lhe pertencem e serão exigidas na época em que retomar o serviço objeto da concessão;

- portanto, a autuante está correta ao afirmar que citada conta não representa crédito dos consumidores, pois como se demonstrou, corresponde a um passivo exigível pelo Poder Público;

- mesmo porque a ora impugnante, por ser concessionária, não de um "longa manus" do Poder Concedente, que, por questão de ordem prática determina que mencionada contribuição seja entregue diretamente à concessionária; tal

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

circunstância, contudo não tem o condão de desnaturar seu verdadeiro beneficiário, que é a União Federal, por isso seu valor é creditado em conta especial do mero agente recebedor como passivo exigível;

- esclarece que a reversão desse valor, corrigido monetariamente, em favor da União será feito ao final da concessão, cujo prazo é fixado no Código de Águas em 30 anos ou no máximo 50 anos (art. 57 e parágrafo único) e que o raciocínio fiscal conduz ao absurdo de eliminar uma exigibilidade que o Poder Cedente determinou fosse registrada em favor dela na contabilidade da Concessionária (artigo 165 do mesmo diploma legal);

- conclui que, a prevalecer o raciocínio da autuação, ficar-se-ia diante de um impossível lógico:

"a) de um lado, a União impõe uma contribuição a determinada categoria de consumidores de energia elétrica, entrega esses recursos à concessionária para esta executar as obras necessárias ao atendimento daqueles contribuintes e fica com uma exigibilidade contra a concessionária para pagamento quando da reversão da concessão ao final do seu prazo (para isto, a União, por intermédio do atual Ministério de Minas e Energia, exige da autuada a obediência cega a um plano de contas, fiscaliza a aplicação dos recursos e controla todos os passos da concessão); e

b) de outro lado, a própria União (já aqui, por intermédio do Ministério da Economia do qual a subscritora da autuação é agente), passa a interpretar a legislação específica de energia elétrica de modo a concluir que os recursos vertidos são inexigíveis ao fim do prazo da concessão. É evidente que não faz sentido que um Ministério anule um crédito reconhecido por outro Ministério";

- salienta, ao final, que a variação monetária passiva alvo da glosa, que a empresa contabilizou por determinação da credora (União), não influencia o lucro real, pois apenas anula os efeitos da contra-partida do lançamento original;



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDAO Nº 101-87.115

- relativamente à glosa das contraprestações de arrendamento mercantil, argumenta que a exigência tributária atenta contra o princípio constitucional da liberdade contratual, posto que só a lei e nunca a administração fazendária poderia obrigar o contribuinte a contratar desta ou daquela maneira;

- em momento algum, nem a Lei nº 6.099/74, que dispôs sobre o tratamento fiscal dessas operações, nem o regulamento baixado pelo Banco Central, exigiram valores -limites para a opção de compra do bem objeto do arrendamento;

- não pode a fiscalização descaracterizar um contrato mediante simples ato administrativo, sob pena de violar o princípio da legalidade, ou seja, é vedado ao Fisco exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

- ressalta que a lei fiscal não prevê prestações iguais para todo o "leasing", portanto, uma vez observada a lei, o contribuinte não está obrigado a adotar a solução fiscal mais onerosa para o seu negócio, mesmo porque, ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

- afirma que, atendendo à consulta da Receita Federal o Banco Central, através do Ofício DIMEC/36/274, concluiu que "uma maior concentração de pagamento no início ou no final do contrato não descaracteriza o arrendamento financeiro";

- finaliza dizendo que a empresa cumpriu todas as disposições normativas que regulam a prática do "leasing", não havendo, pois, que se falar em contratos de "leasing" simulados para encobrir contratos de compra e venda mercantil, visto que o Direito Brasileiro, tanto o Comercial como o Fiscal, admite que os particulares celebrem contratos de compra e venda e/ou arrendamento mercantil para adquirirem bens para o ativo fixo;

- quanto a majoração da alíquota referente ao exercício de 1989, alega que a matéria se encontra "sub judice", objeto de Mandado de Segurança Coletivo impetrado pela Associação Brasileira de Concessionárias de Energia Elétrica-ABCE, aguardando decisão do E. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em grau de recurso, onde já recebeu parecer favorável do Ministério Público Federal;



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

- postula, assim, seja suspensa a cobrança do crédito tributário enquanto perdurar a vigência da medida, cuja liminar foi mantida pelo juízo "a quo".

Em informação fiscal às fls. 816/822, a autora do feito contraditou as razões de defesa apresentadas, propugnando, ao final pela manutenção integral do lançamento, alertando, contudo quanto a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da mudança de alíquota no exercício de 1989, enquanto perdurar a discussão judicial.

A autoridade julgadora de 1ª instância acolheu a proposta fiscal e julgou procedente a ação fiscal, nos termos da decisão de fls. 828/845, assim ementada:

"DESPESA INDEDUTIVEL - AJUSTE DO LUCRO REAL

Acrescenta-se ao lucro real, para efeito de tributação, o valor das contrapartidas de variações monetárias da conta "Contribuições do Consumidor", classificada do Exigível a Longo prazo, por não representarem obrigações para a empresa concessionária de energia elétrica, mas apenas uma conta credora com características próprias do setor energético

DESPESA INDEDUTIVEL - DESCARACTERIZAÇÃO DE "LEASING"

E de se manter a tributação correspondente a glosa, quando a empresa registrar indevidamente importância como despesa operacional, por se referir à aquisição de bem do ativo imobilizado.

CORREÇÃO MONETARIA - IMOBILIZAÇÃO REGISTRADA COMO DESPESA - "LEASING"

Se a ação fiscal levanta a correção monetária de bens imobilizáveis que a empresa não ativou deve dar-lhes tratamento fiscal equânime, admitindo a dedução das depreciações correspondentes.

IMPOSTO DE RENDA CALCULADO A MENOR - CREDITO TRIBUTARIO SUSPENSO POR MEDIDA JUDICIAL

A discussão judicial do crédito tributário através de Mandado de Segurança impetrado contra a autoridade administrativa, suspende a exigibilidade do



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

crédito tributário, até a decisão final desta ação civil de conhecimento, que não caiba mais recurso. Entretanto, o lançamento de ofício do imposto terá lugar para preservar a obrigação tributária do efeito decadencial."

Citada decisão respaldou-se nos fundamentos destacados às fls. 835/845, que passo a ler em Sessão, para conhecimento dos demais Membros deste Colegiado (ler).

A contribuinte foi cientificada do mencionado ato em 06/09/93 e, ainda irresignada, interpôs em 07/10/93 o recurso voluntário de fls. 848/858, requerendo a sua reforma e conseqüente cancelamento do auto de infração.

Como razões do apelo, a recorrente, basicamente, reedita os argumentos expendidos na peça impugnatória.

E o relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, conheço.

Como se vê do relatório, são cinco as matérias submetidas ao deslinde deste Colegiado, as quais serão apreciadas na ordem em foram colocadas na peça vestibular, a saber:

1) GLOSA DA VARIAÇÃO MONETARIA PASSIVA CALCULADA SOBRE A CONTA "CONTRIBUIÇÕES DE CONSUMIDORES", INTEGRANTE DO EXIGIVEL A LONGO PRAZO.

O fundamento básico da glosa levada a efeito neste item, segundo declarado no Termo de Verificação Fiscal às fls. 06/10, está pautado no entendimento da autuante no sentido de que "as contribuições e sua atualização são inexigíveis pelos credores naturais (os consumidores) e não representam obrigações financeiras efetivas... A exigibilidade desses valores provem de uma legislação específica - DNAEE cuja finalidade única é destacar a parcela redutora do investimento reconhecido, nos casos em que ela determina, não tendo eficácia no campo tributário".

Assim colocada a questão, mister se faz, preliminarmente, examinar a natureza das ditas contribuições, para perfeito deslinde da questão.

Sua instituição e destinação são tratadas no Decreto nº 41.019, de 26.02.57, com alterações do Decreto nº 83.269/79, que estabelecem, dentre outros, os seguintes procedimentos aos concessionários dos serviços públicos de energia elétrica:

"Art. 140 - A execução das extensões ou obras a que se refere o art. 138 fica condicionada ao recebimento pelo concessionário, quando necessárias, de contribuições no valor correspon-

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

dente à diferença entre o custo da extensão ou obra e o limite do investimento de responsabilidade do concessionário.

.....

Art. 143 - As obras construídas com auxílio dos consumidores, nos termos dos arts. 140 e 142, devem ser incorporadas aos bens e instalações do concessionário quando concluídas, creditando-se à contas especiais as importâncias dos auxílios, conforme legislação em vigor."

No intuito de elucidar a razão de ser dos citados dispositivos legais, esclarece a recorrente às fls. 748/749 que:

"O Poder Cedente (ou seja, a União Federal), ao delegar a execução dos serviços de energia elétrica à atuada, exige dela o estrito cumprimento da legislação federal concernente a tais serviços. Entre tais normas, encontram-se as que delimitam, fisicamente o raio de ação da concessionária. O dever desta de atender a "pedidos de extensão ou mudança de tensão de fornecimento" se restringe aos consumidores compreendidos dentro de determinado perímetro. Não fosse assim, abalada ficaria a estrutura tarifária de todo o setor energético do país, onerando-se indevidamente grande massa de consumidores localizados na área de atuação delimitada para cada concessionária e beneficiando-se uns poucos consumidores situados fora desse círculo. O atendimento a estes últimos ficou condicionada a que eles contribuam para o sistema nacional de energia elétrica gerido e explorado pela União".

Do teor dos dispositivos, bem assim, dos esclarecimentos prestados pela recorrente, chega-se a conclusão de que as discutidas contribuições são exigidas, pelo Poder Cedente, àqueles consumidores que pretendam beneficiar-se de extensões ou obras situadas fora da área de responsabilidade do concessionário.



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

Ora, tratando-se de contribuições compulsórias, e esta é indiscutivelmente a sua natureza, sua criação e destinação ficam atreladas, de plano, a um ente público, pois só a lei pode obrigar alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, e, sendo o caso, impor sanções para garantir a sua observância, e a competência legislativa é privativa do Estado.

Assim, andou bem a recorrente quando afirmou em sua impugnação (fls. 748) que sendo empresa privada, não tem poderes para, por si mesma, exigir de quem quer que seja o desembolso compulsório de quaisquer quantias em seu favor. O fato dos respectivos valores lhe serem entregues, não desnatura o verdadeiro destinatário dos mesmos, que como evidenciado no próprio Decreto que a institui, é o Poder Cedente.

De igual modo, é irrelevante para caracterização de sua natureza obrigacional, o prazo para o seu repasse ao verdadeiro beneficiário, especialmente quando esse prazo é estabelecido na legislação de regência.

Com efeito, a matéria já foi alvo de discussão neste Colegiado por ocasião do julgamento de outro processo, no qual se pretendeu atribuir a tais contribuições o caráter de subvenção para investimento, entendimento esse que foi, à unanimidade de votos, reformulado pela decisão consubstanciada no Acórdão nº 101-76.408, de 17/02/86, cuja ementa declara:

"IRPJ - CONCESSIONARIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS DE ENERGIA ELETRICA - As Contribuições do Consumidor para financiamento de extensões ou obras incorporadas ao Ativo Permanente que, pela legislação específica, configura exigibilidade da empresa, não se confundem com subvenções para investimento de que trata o art. 38, par. 2º do Decreto-lei 1.598/77, nova redação dada pela alteração VIII do art. 1º do Decreto-lei 1.730/79."

No voto condutor do mencionado aresto, o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Relator do processo, respaldou sua conclusão com os seguintes fundamentos:



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

"Trata-se, na realidade, de um processo de o usuário financiar a companhia para extensões ou obras, nos casos previstos na legislação própria, a qual dispõe também sobre a classificação contábil desses recursos. Por isso, estabelece ela que os recursos assim obtidos sejam creditados em conta do Exigível a Longo Prazo, evitando que componham Patrimônio Líquido da empresa, enriquecendo-a com o valor do financiamento.

Ademais, os recursos aqui examinados constituem-se em exigibilidade da empresa e jamais podem ser objeto de distribuição de lucros aos sócios da concessionária, simplesmente porque é capital de terceiros. Na subvenção para investimento, o beneficiário integra o recurso ao seu patrimônio com o encargo de aplicá-lo nos investimentos determinados. Aferir então um lucro não operacional sujeito, portanto, à tributação do imposto de renda e que poderá distribuir aos sócios.

Para desestimular esse procedimento e fortalecer o capital das empresas, a lei fiscal permite que as subvenções não sejam computadas no lucro real se registradas como reserva de capital (Decreto-lei 1.598/77, art. 38, par. 2º, na redação dada pelo decreto-lei 1.730/79). Esse tratamento, contudo, não tem aplicação à espécie."

Como bem ressaltou o Relator do mencionado aresto, a classificação contábil das contribuições em tela são também estabelecidas na legislação específica, e esta determinou seu registro em conta Especial de Passivo Exigível a Longo Prazo, em contrapartida ao registro do bem no Ativo Permanente, para evitar aparente enriquecimento da concessionária com o valor do financiamento, ou talvez, até mesmo para evitar que se configurasse, de alguma forma, confisco do respectivo valor.

As razões que levaram o legislador a determinar sua contabilização desta ou daquela forma não importam. O que importa, isto sim, é a contribuição na sua essência, e esta restou cabalmente demonstrada, especialmente do teor dos dispositivos legais específicos: trata-se de um processo de o usuário financiar a concessionário para extensões ou obras situadas fora da área de investimentos de sua responsabilidade.

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

O procedimento fiscal, ao que parece, levou em conta tão somente o aspecto contábil das citadas contribuições, associado ao prazo e circunstâncias do repasse das mesmas ao Poder Cedente, na formalização da exigência. A partir daí chegou mesmo a concluir que o valor lançado no passivo seria "uma provisão para perdas do valor indenizável de seu Ativo Remunerável se proventura no futuro vier a ter a concessão que hoje desfruta revertida".

Tal conclusão, a meu ver, é de todo equivocada: a uma, porque contraria e até subverte os dispositivos da legislação específica da contribuição; a duas, porque não se coaduna com os dispositivos da lei tributária que tratam da provisão para perdas prováveis, na medida em que chega a imaginar uma provisão para perda de um investimento sem custo para a empresa e que sequer lhe pertence; a três, porque aplica um tratamento biunívoco em relação a correção monetária, ao pretender exigir a parte credora (resultante da atualização do bem ativado) e glosar a parte devedora (resultante da atualização da obrigação), inobservando com isso o princípio da neutralidade que preside a sistemática de correção monetária adotada em nossa legislação.

Dra, se a fiscalização partiu do pressuposto que as instalações incorporadas ao ativo permanente da concessionária, por determinação legal, realmente lhe pertencem; se, por outro lado, admite que tais investimentos lhe foram entregues sem custo e que, o valor lançado como exigível não corresponde a uma efetiva obrigação, mais razoável seria considerar tal valor como integrante do patrimônio líquido, como reserva especial, e com isso, admitir a sua correção monetária. O que no entanto não é aceitável é glosar a correção monetária passiva e considerar devida a correção monetária ativa, onerando injusta e ilegalmente a recorrente.

Nem mesmo o argumento de que o repasse dessas contribuições está condicionado a um evento futuro e incerto, qual seja, a perda da concessão, justifica a glosa, pois, a própria administração tributária admite, expressamente, como despesa operacional, as variações monetárias passivas, ainda que potenciais, conforme esclarecem os itens 8 a 10 do Parecer Normativo CST nº 86/78, verbis:



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

"8. No que se refere à atualização dos direitos de crédito é óbvio que se o dever de inclusão, como determina o texto, se torna imperativo quando o ganho é apenas potencial, por melhores razões ele o será quando o ganho for realizado. Quanto ao ganho decorrente de obrigações, deve ele ser incluído no lucro operacional à época da realização, como explicita o dispositivo; mas, em atenção a franca adoção do regime de competência pelo Decreto-lei, e, considerando o dever de incluir no lucro operacional o resultado de atividades principais e acessórias, que constituam o objeto da pessoa jurídica, essa determinação deve ser ampliada, ou seja, alcançar, também, as atualizações de obrigações.

9. A mesma ordem de considerações do item precedente é aplicável ao direito de dedução, consubstanciado no parágrafo único. Com efeito, em virtude disso, não só poderão ser deduzidos os encargos potenciais como, igualmente, os suportados; procedam de obrigações ou de créditos. Neste caso, a parte que toca às perdas relativas aos créditos, entre os princípios legais condicionadores do entendimento adotado, além do regime de competência, incluímos o que se relaciona ao direito de dedução de despesas incorridas necessárias à manutenção da fonte produtora.

10. Isto posto, concluímos que as perdas e ganhos, potenciais ou realizadas constituem, respectivamente, faculdade e obrigação do contribuinte, no que se refere à computação ao lucro operacional, subordinadas ao regime de competência."

Face às considerações acima aduzidas, julgo improcedente a glosa das variações monetárias de que trata o primeiro item da autuação, devendo, em consequência, ser excluído da tributação o valor correspondente, no montante de CZ\$ 383.539.573,95.



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

2) GLOSA DE CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO  
MERCANTIL, EM RAZÃO DA FIXAÇÃO DE VALOR RESIDUAL INFIMO

Conforme evidenciado no relatório, a questão submetida ao deslinde deste Colegiado, diz respeito a despesas apropriadas nos exercícios de 1987 a 1991, a título de contraprestações de arrendamento mercantil, que, no entender do Fisco, deveriam ser ativadas, pelo fato de as operações caracterizarem compra e venda de bens a prazo, tendo em vista que os respectivos contratos fixavam valor residual garantido infimo, contrariando as disposições da Lei nº 6.099/74.

A matéria já foi alvo de inúmeras polêmicas no âmbito das diversas Câmaras integrantes deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, onde prevalecia o entendimento de que a fixação de valor residual infimo para compra do bem justificava a descaracterização do contrato de "leasing", transformando-o em contrato de compra e venda a prazo, já que o preço da coisa locada estaria quase integralmente embutido nas contraprestações.

A corrente contrária, defendia o entendimento de ser incabível a descaracterização da operação de arrendamento mercantil, para conceituá-la como de compra e venda a prestação, sob o pretexto de que nos contratos são fixados valores residuais garantidos mínimos, quando presentes todas as condições legais que regulam esse tratamento fiscal favorecido, tendo em vista o princípio da legalidade cerrada a que se subsume o lançamento do tributo. Assim, como a Lei nº 6.099/84 não faz qualquer restrição quanto ao valor residual atribuído ao bem no final do contrato, carece de amparo legal a glosa da despesa sob tal pretexto.

Meu posicionamento coincidia com o da corrente então dominante, qual seja, o de que a fixação de valor residual garantido infimo justificava a descaracterização do contrato de "leasing" com sua conseqüente transformação em contrato de compra e venda a prazo, pelo fundamento básico de que a arrendatária teria antecipado o preço de aquisição, embutido no valor das contraprestações, ao longo do contrato, e, em conseqüência, teria ocorrido o efeito econômico de uma depreciação acelerada e não normal pelo prazo de vida útil do bem.



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

As diversas polêmicas em torno do tema me fizeram rever a matéria à vista dos dispositivos legais de regência e dos esclarecimentos prestados pelo Banco Central do Brasil, levando-se a concluir que:

1) A fixação do valor residual garantido mínimo é uma das características do arrendamento mercantil praticado no País, que é do tipo financeiro, pelo qual a arrendatária faz uma aplicação de capital na aquisição de um bem durante a vigência do contrato;

2) A própria Secretaria da Receita Federal, ao tratar da indedutibilidade de benfeitorias em bem arrendado, através do Parecer Normativo CST nº 18/87, em seu item 5, admite que a operação de arrendamento mercantil constitui, no Brasil, financiamento a médio e longo prazo, da aquisição de bens de produção e que os valores, das contraprestações, via de regra, não guardam qualquer correspondência com o valor de arrendamento (aluguel) praticado pelo mercado, o que significa dizer que naqueles valores está computado também o preço de aquisição do bem;

3) Ora, se tal entendimento é utilizado para fundamentar a indedutibilidade dos gastos com benfeitorias, também deve ser válido para caracterização da operação, do contrário, o dispositivo que prevê a dedução das despesas com arrendamento mercantil seria letra morta, pois não haveria qualquer possibilidade de ser aplicado;

4) Por outro lado, a Portaria MF nº 140/84, inciso II, manda classificar no ativo da arrendatária as parcelas de antecipação do valor residual garantido ou do pagamento por opção de compra e não as quantias relativas à contraprestações como pretende o Fisco, já que estas não tem a mesma característica daquelas;

5) A par de tudo isso, verifica-se que inexistente na lei qualquer dispositivo sobre a proporção do valor residual em relação ao valor do bem ou ao prazo do contrato, devendo, pois, ser observado, neste particular, o princípio basilar de direito que orienta no sentido de que onde a lei não restringe é defeso ao seu intérprete restringir;

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

6) Ademais, o Banco Central do Brasil, órgão encarregado da regulamentação da matéria, respondendo à consultas formuladas pela Secretaria da Receita Federal, esclareceu que o valor residual mínimo é de livre conveniência das partes, ou seja, facultou ao arbítrio dos contratantes a sua fixação; mesmo porque caso fosse baixada norma legal impedindo a arrendadora de fixar um valor residual simbólico para efeito do exercício da opção de compra, acarretaria conseqüente desequilíbrio entre as partes contratantes, deixando a cargo de apenas uma delas todos os riscos em relação ao contrato, o que, convenhamos, não seria razoável;

7) Vale ainda destacar que, alguns atos administrativos (Parecer CST nº 27/87, dentre outros) reconhecem textualmente que os contratos prevêm, via de regra, valor residual simbólico, assim, caso tal circunstância acarretasse a descaracterização do contrato, certamente o ato disporia sobre a transformação do contrato de "leasing" em contrato de compra e venda a prazo, na ocorrência dessa circunstância;

8) Finalmente, é de se notar que a Portaria MF nº 12, de 10.01.83, ao dispor sobre o aproveitamento do crédito do IPI pelo arrendatário, estabeleceu, dentre outras condições, para sua fruição: a) que o arrendatário seja efetivo proprietário econômico do bem e, b) que o valor residual mínimo, seja de no máximo 30% do valor do bem; observe-se, pois, que o ato, contrariamente ao entendimento do Fisco, o exercício do crédito a um limite máximo do valor residual, denotando que quanto menor o valor residual fixado melhor para fins de IPI.

Assim, forçoso é concluir que, mesmo se admitindo ser possível alcançar-se um resultado tributável a menor com um contrato de "leasing", falta amparo à interpretação que até então era dominante neste Primeiro Conselho de Contribuintes e também na Câmara Superior de Recursos Fiscais, por inexistência de dispositivo legal que estabeleça limite mínimo para o valor residual a ser fixado nos contratos de arrendamento mercantil.

O que na verdade o entendimento então dominante nesta esfera administrativa objetivava era corrigir uma possível lacuna legal, que pode propiciar a chamada evasão fiscal, com uso da analogia, segundo o princípio de que caberia ao contribuinte que se utilizou do contrato de "leasing" provar não ter simulado.

MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

Não se pode olvidar, contudo, que a forma de evitar-se a evasão que tal tratamento possa propiciar deve ser estabelecida através da via legislativa ou mesmo pela regulamentação, como prevê o artigo 41 da Resolução BACEN nº 980/84.

Sendo assim, também neste item assiste razão a recorrente, pelo devem ser excluídas da base de cálculo da exigência as importâncias de Cz\$ 1.299.303,57, Cz\$ 7.101.043,29, Cz\$ 50.284.440,78, NCz\$ 1.158.811,45 e Cr\$ 49.258.654,64, nos exercícios de 1987 a 1991, respectivamente (padrões monetários às épocas).

3) DIFERENÇA DE IMPOSTO RESULTANTE DE MUDANÇA DE ALIQUOTA.

Vê-se do relato que a exigência formulada neste item resultou de a recorrente, no exercício de 1989, ter recolhido imposto de renda a menor, em razão do emprego indevido da alíquota de 6%, quando a correta seria de 30%, consoante alteração introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.714/88.

Como a legislação aplicável no exercício financeiro em que o imposto for devido é aquela que estiver vigente até 31 de dezembro do ano em que se completar o período-base de incidência, a alíquota aplicável no cálculo relativo ao exercício de 1989 é a estabelecida na nova lei.

Portanto, agiu corretamente a fiscalização em lançar a diferença resultante da majoração de alíquota estabelecida no mencionado ato legal.

Contudo, como a matéria encontra-se amparada por medida judicial, pela qual a recorrente e demais empresas do setor energético discutem a legalidade do referido ato, deve a cobrança permanecer suspensa até decisão final naquela esfera, conforme já determinado pela autoridade "a quo".



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

4) RECEITA DE CORREÇÃO MONETARIA A MENOR EM  
DECORRENCIA DA GLOSA DAS CONTRAPRESTAÇÕES DE "LEASING"

Conforme nos dá conta a descrição contida no Termo de Verificação Fiscal e respectivo Auto de Infração, a exigência formulada neste item resultou da glosa das contraprestações de arrendamento mercantil examinada no item 2 acima, tendo em vista que o Fisco caracterizou respectivos contratos como sendo de compra e venda, e, em consequência ativou as parcelas glosadas a tributo a correspondente correção monetária.

Na apreciação que fizemos no mencionado item 2, concluímos pela improcedência da glosa fiscal, em razão do que, opinamos pela exclusão da base de cálculo da exigência das importâncias glosadas. Por uma medida de coerência, decisão consentânea deve ser adotada relativamente a este item, pelo que, julgou improcedente o lançamento fiscal levado a efeito neste item, devendo os respectivos valores serem excluídos da tributação.

5) REDUÇÃO DO PREJUÍZO COMPENSAVEL APURADO NO  
EXERCÍCIO DE 1991

Também a redução do prejuízo apurado no exercício de 1991, ano-base de 1990, resultou da glosa tratada no item 2 acima.

Tendo referida glosa sido julgada improcedente, por uma relação de causa e efeito, deve ser restabelecida a parcela deduzida do prejuízo compensável no montante de CR\$ 103.180.555,26.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de CZ\$1.398.431,05, CZ\$ 400.249.375,73, CZ\$ 182.919.837,14, NCZ\$ 3.217.193,72 e CR\$ 103.180.555,26, nos exercícios de 1987, 1988,



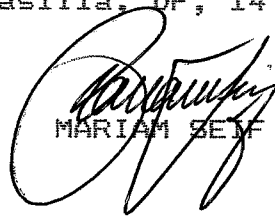
MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 13639/000.094/92-18

ACORDÃO Nº 101-87.115

1989, 1990 e 1991, respectivamente (padrões monetários às épocas), bem como, restabelecer o prejuízo compensável relativo ao exercício de 1991 em montante equivalente à parcela excluída da tributação naquele ano.

Brasília, DF, 14 de setembro de 1994



MARIAM SELF - RELATORA